

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО
ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

Н. І. ГОРДІЄНКО

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ»

для студентів освітнього рівня «магістр»
спеціальностей 073 – Менеджмент.

Управління фінансово-економічною безпекою,
071 – Облік і оподаткування. Облік і аудит

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2016

Гордієнко Н. І. Конспект лекцій з дисципліни «Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання» (для студентів освітнього рівня «магістр» спеціальностей 073 – Менеджмент. Управління фінансово-економічною безпекою, 071 – Облік і оподаткування. Облік і аудит) / Н. І. Гордієнко; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. – 57 с.

Автор: проф., канд. екон. наук. Н. І. Гордієнко

Рецензент: д-р екон. наук, проф. Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою Фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол №15 від 28.04.2015р.

ЗМІСТ

	с.
Вступ	4
Тема 1 Аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності.....	5
Тема 2 Ознайомлення з організацією та станом бухгалтерського обліку.....	6
Тема 3 Нормативна база та об'єкти аудиту фінансової звітності	9
Тема 4 Методика перевірки розділів обліку і робіт.....	13
Тема 5 Аудит правильності складання фінансової звітності	15
Тема 6 Аудит правильності складання Балансу підприємств	17
Тема 7 Аудит правильності складання Звіту про фінансові результати....	21
Тема 8 Аудит правильності складання Звіту про рух грошових коштів.....	28
Тема 9 Аудит правильності складання Звіту про власний капітал.....	36
Тема 10 Аудит правильності відображення в обліку та звітності операцій з об'єднання підприємств	43
Тема 11 Аудит правильності складання консолідованої фінансової звітності.....	46
Тема 12 Аудит правильності формування Приміток до фінансової звітності.....	49
Тема 13 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета, фінансових звітів загального призначення.....	51
Список рекомендованої літератури.....	57

Вступ

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємини різних суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких гідне місце повинне займає інститут аудиторства. Його головна мета — забезпечити контроль за вірогідністю інформації, відбиваної в бухгалтерській і податковій звітності. Дані по використанню майна, коштів, проведенню комерційних операцій і інвестицій у юридичних суб'єктів можуть бути об'єктивно підтверджені незалежним аудитом.

У цьому зв'язку на Україні за останній роки проведена визначена робота зі становлення інституту аудиторства.

Необхідність проведення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств для підтвердження повноти та достовірності фінансової інформації для КЦПФР призвела до необхідності написання конспекту лекцій відповідно до варіативної частини освітньо-професійної програми навчання зі спеціальності Облік і аудит.

Розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III, IV рівнів акредитації, слухачів системи закладів післядипломної освіти, магістрів, аспірантів, а також бухгалтерів–практиків і аудиторів.

Тема 1 Аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Аудит фінансової звітності проводиться відповідно до вимог:

- Закону України “Про цінні папери та фондову біржу” від 23.02.2006 р. №3480-ІУ,
- Закону України „Про аудиторську діяльність” №3125 від 22.04.1993р.
- «Положення про придбання, реалізацію та анулювання акцій власної емісії» №954 від 19.09.2006р.,
- Рішення Аудиторської палати України від 4 квітня 2013 р. N 266/15 Роз'яснення "щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної за 2012 рік фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінних паперів за умови обрання емітентом датою переходу на МСФЗ 01.01.2012 р."
- Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, зокрема Міжнародних стандартів аудиту 700, 701, 720 та інших нормативних актів що регламентують діяльність учасників фондового ринку.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" аудитор надає висновки щодо окремих компонентів фінансових звітів, а саме:

1. Висловлення думки щодо розкриття інформації за видами активів відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Висловлення думки щодо розкриття інформації про зобов'язання відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

3. Висловлення думки щодо розкриття інформації про власний капітал відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

4. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність" аудитор подає висновок щодо фінансових звітів у цілому.

Для висловлення думки аудитора слід описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку), і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно у всіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.

Аудитор на власний розсуд може доповнити висновок іншими розділами, які на його думку є суттєвими для оцінки діяльності та підтвердження звітності акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме:

- Оцінка стану впровадження принципів корпоративного управління;
- Аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків).

На підставі отриманих облікових даних аудитор може здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом. Аудитор у разі потреби може розрахувати інші показники.

При реєстрації підприємством випуску цінних паперів до документів, які подаються на реєстрацію, додається довідка про фінансовий стан, яка складається аудитором на підставі отриманих облікових даних. При цьому аудитор повинен здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (або незалежності, або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом та відобразити ці показники у довідці про фінансовий стан.

Метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності є встановлення достовірності документально підтвердженої реєстрації здійснення всіх господарських операцій та відповідного відображення їх у фінансовій звітності, з метою надання зовнішнім користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансово-економічний стан підприємства; оцінка правильності організації бухгалтерського обліку; додержання методології обліку; виявлення перекручень обліку і звітності.

Тема 2 Ознайомлення з організацією та станом бухгалтерського обліку

У зв'язку з тим, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Перевірка бухгалтерського обліку повинна підтвердити (повністю, частково або не підтвердити) повноту і достовірність інформації, відображеної в регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.

Аудитору відомо, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського

обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку повинна закріплюватися статутом (положенням) підприємства.

Таким чином, відповідальність за стан бухгалтерського обліку несуть керівник і головний бухгалтер підприємства. Тільки в одному випадку при ліквідації підприємства відповідальність за ведення бухгалтерського обліку господарських операцій (включаючи оцінку майна і зобов'язань та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності), покладено на ліквідаційну комісію. Склад її утворюється відповідно до законодавства з обов'язковим включенням бухгалтерів та призначенням головою заступника керівника ліквідованого підприємства.

Згідно із статтею 4 Закону №996 бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтується на наступних принципах:

обачність — застосування "в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність — постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність — оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

нарахування та відповідність доходів і витрат — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

єдиний грошовий вимірник — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

періодичність — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Підприємство може самостійно обирати одну з чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

При проведенні перевірки аудитором потрібно звертати увагу на наступні моменти:

- у разі, якщо ведення бухгалтерського обліку доручено спеціалісту з бухгалтерського обліку, він обов'язково повинен бути зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- Законом №996 не передбачено залучення не штатних працівників до виконання бухгалтерських робіт за трудовими угодами без зарахування до штату підприємства;

- власник (керівник) підприємства повинен особисто вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність з дотриманням всіх встановлених правил і не поручати виконання цієї роботи іншим особам. При цьому власник (керівник) несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку і як бухгалтер.

Тема 3 Нормативна база та об'єкти аудиту фінансової звітності

Перевірка правильності складання фінансової звітності включає:

- нормативну базу для проведення аудиту;
- предметну область проведення перевірок;
- методику перевірки розділів обліку і робіт, які підлягають аудиту;

Нормативна база, використовувана для організації перевірок підрозділяється на *зовнішню і внутрішню*.

Зовнішня нормативна база — відповідні закони, положення, методичні матеріали по обліку і звітності, оподатковуванню й аудиторські правила (стандарти). Вони необхідні аудитору, щоб виявити відповідність ведення обліку і звітності, проведення аналізу, складання висновку. При наявності в аудитора чи в аудиторській фірмі сучасних персональних ЕОМ (ПЕОМ) можна використовувати різні інформаційно-довідкові системи: "Податки і бухгалтерський облік", "Консультант", „Ліга” та ін., що значно полегшують роботу аудитора, що прискорюють процес проведення перевірок, що підвищують їхню якість. За умов ручної праці можна застосовувати допоміжні таблиці, довідники.

Внутрішня нормативна база — це облікова політика суб'єкта, різні методичні й інструкційні матеріали по організації обліку на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу і зіставленню з діючою методологією.

Предметний обсяг проведення перевірок включає установчі й інші загальні документи підприємства, у тому числі й в обліковій політиці, документи по всіх рахунках і розділах бухгалтерського обліку і звітність.

Вивчаючи установчі й інші загальні документи замовника, можна одержати уявлення про підприємство, його діяльність, особливостях технології й організації виробництва. Аналіз облікової політики дозволяє виявити загальні відомості про організацію обліку в методичному, технічному й організаційному аспектах, провести експрес-аналіз ведення бухгалтерського обліку в клієнта.

Центральне місце у проведенні перевірок займає аудит обліку по всіх розділах і рахунках та бухгалтерської звітності. У літературі, присвяченій аудиту, питання декомпозиції видів робіт, що підлягають перевірці, представлені взагалі. Немає чіткої градації видів робіт, їхньої трудомісткості і черговості проведення. Тому ми вважаємо, що найбільш раціональною є

декомпозиція, яка базується на виділенні комплексів, підлягаючих аудиту, щодо плану рахунків бухгалтерського обліку.

Відомо, що план рахунків для підприємств, включених до сфери загального аудиту, містить дев'ять розділів, а також забалансові рахунки. Із загальної маси рахунків в окремий комплекс можна виділити "Розрахунки по оплаті праці" (рахунок 66). Тоді загальна кількість таких комплексів складе 11 комплексів. В окремі розділи можна виділити установчі і загальні документи; облікову політику; бухгалтерську звітність.

Таблиця 3.1 – Загальний перелік об'єктів перевірки при проведенні аудиту

№ п/п	Найменування розділу, виду робіт	Коротка характеристика інформації і підрозділів, які підлягають аудиту
1	2	3
1	Установчі та інші документи підприємства	Статут підприємства Ліцензія по видах діяльності Структура підприємства Наказ, пропозиції, службові записки, протоколи засідання засновників і ін. Штатний розпис
2	Облікова політика підприємства	Робочі документи по методичного, технічного й організаційного аспектам облікової політики підприємства
3	Основні засоби і нематеріальні активи	Синтетичні рахунки 10-12 Аналітичний і синтетичний облік основних засобів Нарахування зносу по основних засобах Переоцінка основних засобів Реалізація і вибуття основних засобів Облік капітальних вкладень основних засобів Облік оренди основних засобів Облік віднесення витрат по ремонті основних засобів Облік надходження і створення нематеріальних активів Облік вибуття і реалізації нематеріальних активів Облік амортизації нематеріальних активів Розрахунки з оподатковування в операціях з нематеріальними активами

1	2	3
4	Виробничі запаси	Синтетичні рахунки 20 Аналітичні рахунки руху матеріальних цінностей на складах підприємства Списання матеріальних цінностей на витрати виробництва Списання нестач, втрат і розкрадань матеріальних цінностей Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів Аналіз використання матеріальних ресурсів
5	Розрахунки по оплаті праці	Синтетичний рахунок 66 Облік робочого часу співробітників Облік нарахувань по робітниках – відрядникам Аналітичний облік по оплаті праці співробітників Аналітичний облік утримань Синтетичний облік розрахунків по рахунку 66 Розрахунки по нарахуванню платежів у бюджет і позабюджетні фонди.
6	Витрати на виробництво	Синтетичні рахунки 23 Виявлення і розподіл прямих витрат Облік розподіл непрямих витрат Облік втрат у виробництві Облік незавершеного виробництва Зведений облік витрат на виробництво Калькулювання собівартості продукції.
7	Готова продукція	Синтетичні рахунки 26 Облік випуску готової продукції і рух продукції на складах Облік відвантаженої продукції Облік комерційних розрахунків
8	Кошти	Синтетичні рахунки 30,31,33 Облік касових операцій Облік операцій по розрахунковому рахунку Облік операцій по валютному рахунку Облік короткострокових фінансових вкладень Облік інших операцій з коштів

1	2	3
9	Розрахунки	Синтетичні рахунки 36,37 Розрахунки з постачальниками і підрядниками Розрахунки з покупцями і замовниками Розрахунки з бюджетом Розрахунки по позабюджетних фондах Розрахунки по соціальному страхуванню Розрахунки з підзвітними особами Розрахунки з персоналом по інших операціях Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами Розрахунки з засновниками Розрахунки по спільній діяльності
10	Фінансові результати	Синтетичні рахунки 44 Прибутки та збитки Доходи майбутніх періодів
11	Капітал і резерви	Синтетичні рахунки 40,41,42,43,49 Облік статутного капіталу Облік резервного капіталу Облік додаткового капіталу Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) Страхові резерви
12	Кредити і фінансування	Синтетичні рахунки 48,50,60 Цільове фінансування і цільові надходження Довгострокові позички Короткострокові позички
13	Облік по забалансових рахунках	Забалансові рахунки 001-009 Облік товарів, прийнятих на комісію Облік активів на відповідальному збереженні Облік списаних активів
14	Фінансова звітність і додатки	Баланс ф №1 Звіт про фінансові результати ф.№2 Звіт про рух капіталу ф.№3 Звіт про рух коштів ф.№4. Примітки до фінансової звітності ф.№5

З таблиці 3.1 видно, що декомпозиція розділів і видів робіт, що підлягають аудиту, охоплює практично всі комплекси бухгалтерського обліку і звітності. Для кожного конкретного економічного суб'єкта необхідно визначити найбільш значимі комплекси і саме їм необхідно приділити основну увагу при перевірці.

Тема 4 Методика перевірки розділів обліку і робіт

Аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи при цьому її якості, і незважаючи на аудиторський підприємницький ризик.

Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення проблеми є вироблення чіткої методики перевірки кожного підрозділу, ділянки бухгалтерського обліку. Завдання полягає в тому щоб на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, але самі процедури повинні бути вже розроблені. При проведенні перевірки досить запросити у клієнта необхідні документи і облікові реєстри і, за заздалегідь описаною процедурою, здійснювати перевірку.

Методики по різних розділах обліку повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку складається методика, що повинна містити в собі:

1. Перелік основних нормативних документів.
2. Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту Законом про бухгалтерський облік, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
3. Первинні документи по розділу обліку.
4. Регістри синтетичного й аналітичного обліку і звітність.
5. Класифікатор можливих порушень.
6. Запитальник аудитора для складання програми перевірки.
7. Методи збору аудиторських доказів, які застосовані при перевірці.
8. Опис контрольних процедур.

Перевірка, здійснювана традиційним способом, включає виконання положень, наведених у перших чотирьох пунктах методики. Наступні пункти методики доцільно використовувати, якщо до роботи залучаються асистенти.

Перелік основних нормативних документів включає закони, положення з бухгалтерського обліку, методичні вказівки, інструкції й ін., якими повинен керуватися аудитор при перевірці відповідного розділу обліку.

Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту, припускає опис різних варіантів таких рішень, що дозволить аудитору за необхідності порівняти їх з варіантом, застосовуваним клієнтом, і виконати необхідний аналіз чи дати рекомендації з поліпшення ведення обліку.

Перелік первинних документів наводиться по кожному розділу обліку, що дозволяє аудитору зробити висновок про стан етапу реєстрації в первинному обліку (чи застосовуються типові форми первинних документів, як оформлені документи й ін.)

Регістри аналітичного і синтетичного обліку і звітності представляють їхній опис для відповідних форм рахівництва (журнальної форми, журнал-головний, спрощеної й ін.)

Наявність переліку реєстрів дозволяє аудитору визначити їхню відповідність у клієнта загальноприйнятим і за необхідності зробити відповідні рекомендації.

Звітність повинна включати відповідні форми (баланс за ф. № 1, звіт про фінансові результати по ф. № 2 та ін.)

Класифікатор можливих порушень містить найчастіші порушення з відповідних розділів обліку. Так, наприклад, для аудиторської перевірки касових операцій можна припустити наступну класифікацію порушень; пряме розкрадання, присвоєння грошових засобів, що надійшли, зайве списання грошей по касі й ін.

Запитальник аудитора для складання програми перевірки містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів, доповненні звітності, внутрішнього контролю. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків.

Методи збору *аудиторських доказів*, застосовувані при перевірці, є типовими. Використовуються вісім основних методів:

- спостереження за інвентаризацією чи участь у ній;
- спостереження за виконанням господарських чи бухгалтерських операцій;
- усне опитування;
- одержання письмових підтверджень;
- перевірка документів, отриманих клієнтом від третіх осіб;
- перевірка документів клієнта;
- перевірка арифметичних розрахунків;
- проведення аналізу.

Опис контрольних процедур потрібен для виявлення можливих порушень чи зловживань по відповідному розділу обліку.

Усі процедури будуються за єдиною схемою і містять у собі:

- найменування контрольної процедури;
- мету проведення контрольної процедури;
- перелік засобів (первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліків клієнта, норми, нормативи і різна довідкова інформація), необхідних для виконання процедури;
- опис техніки виконання процедури;
- опис форми подання результатів проведеної процедури ведучому аудитору.

Усі процедури забезпечені класифікаційними номерами, що дозволяють робити посилання на них у програмі аудиторської перевірки у конкретного клієнта. Класифікаційний номер містить назву розділу бухгалтерського обліку і три цифрових знаки. Класифікаційний номер будується за серійно-порядковою системою:

- перший знак — номер порушення по класифікації порушень;
- другий знак — номер різновиду порушення;
- третій знак — порядковий номер контрольної процедури для виявлення даного порушення.

Тема 5 Аудит правильності складання фінансової звітності

При аудиті фінансової звітності за рік., необхідно використовувати:

- Закон України від 16.07.99 р. № 996-ХІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Методичні рекомендації з перенесення сальдо рахунків і субрахунків попереднього Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій на рахунки і субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (лист Мінфіну України від 04.02.2000 р. № 18-424);
- Порядок подання фінансової звітності (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419);
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (надалі — ПБО): НПБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Консолідована фінансова звітність», ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», ПБО 7 «Основні засоби», ПБО 8 «Нематеріальні активи», ПБО 9 «Запаси», ПБО 10 «Дебіторська заборгованість», ПБО 11 «Зобов'язання», ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 14 «Оренда», ПБО 15 «Дохід», ПБО 16 «Витрати», ПБО 17 «Податок на прибуток», ПБО 18 «Будівельні контракти», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПБО і «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», ПБО 24 «Прибуток на акцію», ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;
- Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (накази Мінфіну України від 28.01.2000 р. № 15, від 14.06.2000 р. № 131, від 30.11.2000 р. № 304, від 18.12.2001р. № 583);
- План рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.

Річна фінансова звітність має складатися станом на останній календарний день звітного періоду, тобто всі господарські операції відображаються в річній звітності станом на 31 грудня (п. 12 ПБО 1).

При порівнянності показників форм звітності, слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Відповідно до статті 11 Закону України №996 підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку зобов'язані складати фінансову звітність. До складу фінансової звітності входять ф. №1 Баланс підприємства ф. № 2 Звіт про фінансові результати, ф. № 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. № 4 Звіт про власний капітал, ф. № 5 Примітки до річної фінансової звітності, ф. №6 Інформація за сегментами.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями(стандартами).

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. за №419 "Про порядок подання фінансової звітності" фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, та щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, - органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, - відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій.

Стаття 12 Закону №996 передбачає, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Аудитору необхідно мати на увазі, що для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність повинна складатися щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства необхідно складати за станом на кінець останнього дня кварталу, року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Під час проведення перевірки аудитору необхідно звертати увагу на наступні моменти: своєчасність проведення інвентаризації активів та

зобов'язань підприємства (перед складанням річної фінансової звітності проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства є обов'язковим). Крім того, інвентаризація в обов'язковому порядку повинна проводитися у разі: передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство; зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ); встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів; пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії; ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Тема 6 Аудит правильності складання Балансу підприємств

При аудиті фінансової звітності підтверджується відповідність здійснення бухгалтерського обліку до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 – XIУ та чинним ПБО України.

Аудитор підтверджує, що фінансова та статистична звітність складається своєчасно, дані фінансової звітності достовірно відображають майновий стан та фінансові результати діяльності підприємства, що дані окремих форм звітності відповідають одна одній.

Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів

Аудитор повинен підтвердити правильність класифікації та оцінки активів підприємства. Він повинен перевірити, що основні засоби, нематеріальні активи і інші необоротні активи підприємства оцінені достовірно у відповідності до критеріїв визнання за ПБО №7 “Основні засоби” і ПБО № 8 “Нематеріальні активи” і відображені правильно у аналітичному та синтетичному обліку.

Аудитор повинен знати, що основні фонди обліковуються за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат та пільг, які мали місце при купівлі та підготовці до введення в експлуатацію.

Перевірка повинна охоплювати інформацію по кожній групі основних фондів: суму, ступінь зносу, метод нарахування амортизації. Необхідно також указати на причини обмеженого використання основних фондів та надати відомості про залишки вартості на початок і кінець звітного періоду, приріст, вибуття.

Також необхідно підтвердити, що в бухгалтерському обліку та звітності правильно відображені операції по надходженню, реалізації, ліквідації, ремонту та модернізації основних засобів.

Крім того, аудитор повинен визначити правильність застосування прийнятого в обліковій політиці методу нарахування амортизації та його незмінність у звітному періоді.

Аудитор також представляє інформацію про вартість нематеріальних активів, метод та період їх амортизації, непередбачені списання за звітний період.

Аудитор повинен знати, що облік і оцінка довгострокових фінансових інвестицій ведеться відповідно до ПБО 12 „Фінансові інвестиції”. Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю з урахуванням витрат на придбання (брокерські винагороди, державне мито, плата за банківські послуги).

Методами оцінки вартості довгострокових інвестицій є:

а) інвестиції що не мають суттєвого впливу (менше 20%) – не ринкові акції - оцінюються за собівартістю; ринкові акції оцінюються по найменший з оцінок собівартості або ринкової вартості.

б) мають суттєвий вплив, але не мають контролю (від 20% до 50%)- оцінюються по методу участі в капіталі

в) контроль (більше 50%) – фінансова звітність консолідується.

Аудитору необхідно назвати метод оцінки вартості інвестицій; охарактеризувати склад та ринкову вартість цінних паперів на початок і кінець звітного періоду; надати оцінку керівництва підприємства відносно справедливої вартості довгострокових інвестицій; вказати джерела інформації про ринкову вартість цінних паперів, дату на яку вона подана; надати інформацію про внески у статутний фонд, що перевищує 20%.

Окремо необхідно також надати інформацію про усі „Інші необоротні активи”: розмір яких перевищує 5% всіх необоротних активів; відстрочені податки (на строк більше одного року).

Перевірка правильності відображення в Балансі оборотних активів

Аудитор повинен з'ясувати правильність оцінки запасів відповідно до ПБО №9 “Запаси”. Змінність за звітний період на підприємстві методу оцінки вибуття запасів відповідно до облікової політики.

Необхідно визначити:

а) метод оцінки, який використовується для обліку запасів:

- при відпуску запасів у виробництво: ідентифікаційний собівартості, ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, нормативної собівартості;
- при відпуску у реалізацію – ціна продажу;
- вартість запасів, виготовлених власними силами – згідно П(С)БО 16 „Витрати”;

б) вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, яка списуються: або повністю на витрати виробництва та надалі оперативно-кількісний облік таких предметів проводиться за місцем зберігання у розрізі матеріально-відповідальним осіб, на протязі строку фактичного використання, на за балансовому рахунку, або 50% в момент оприбуткування та 50% момент списання.

в) показати залишки вартості запасів за видами, а також показати за реальною ціною товари для продажу; описати обставини або події, які привели

до збільшення (зменшення) вартості запасів; показати вартість запасів, що передані у заставу.

Аудитор звертає увагу на правильність обліку і оцінки дебіторської заборгованості відповідно до ПБО 10 „Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Мінфіну України від 08.10.99 р.№ 237 (зі змінами та доповненнями). Аудитор повинен знати, що дебіторська заборгованість відображається у звіті за „чистою вартістю реалізації”, тобто у урахуванням резерву сумнівних боргів. Облік безнадійних боргів відбувається у той період, коли керівництво визнало борги безнадійними. Необхідно надати дані про прострочену дебіторську заборгованість, яку можна визнати простроченою, та надати перелік основних боржників, з укаранням причин, з яких заборгованість не буде погашена, окремо показати заборгованість афільованих осіб.

Аудитор підтверджує, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги реальна, підтверджена даними інвентаризації, і що резерв сумнівних боргів у звітному році створюється згідно з обліковою політикою.

Аудитор повинен знати, що короткострокові інвестиції відображаються у звітності за меншою з вартостей придбання або ринкової у випадку, якщо перевіряються ринкові цінні папери, а якщо перевіряються не ринкові цінні папери, то оцінка проводиться за ціною придбання.

Перевищення ринкової вартості акцій над ціною придбання не відображається у звіті, але про це необхідно указати у примітках до нього.

Аудитор перевіряє відповідність обліку касових операцій на підприємстві відповідно до Постанови НБУ від 21.01.2004 № 22 «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті (із змінами на 28.12.2012 року);

Крім того підтверджуються залишки коштів, що відображені у балансі на перше число кожного місяця, відповідно до виписок банку.

При перевірці грошових коштів аудиторі необхідно також визначити джерела надходження іноземної валюти у звітному періоді та указати суми грошових коштів, використання яких є обмеженим.

Відносно витрат майбутніх періодів аудитор повинен надати інформацію у випадку, якщо їх сума більше ніж 5% вартості оборотних активів.

Стосовно інших оборотних активів окремо надається інформація про усі „Інші оборотні активи”, розмір яких перевищує 5% вартості усіх оборотних активів та відомості про відстрочення податки.

Перевірка правильності відображення в Балансі власного капіталу підприємства

Аудитор підтверджує, що на підприємстві адекватно визначений власний капітал, його структура та призначення, та що статутний капітал сформований у відповідності з діючим законодавством України. При формуванні статутного капіталу повинні повністю дотримуватися вимоги Закону України “Про господарські товариства” № 1576 від 19.01.1991р. та Закону України Про акціонерні товариства від 17.09.2008 № 514-VI.

Необхідно перевірити інформацію про кількість акцій, що знаходяться у обороті, їх номінальну вартість, про частину сплаченого та не сплаченого статутного фонду та зміни у статутному фонді на протязі року, права, привілеї в голосуванні та розподілі дивідендів.

Необхідно надати відомості про несплачені дивіденди та повернення капіталу та відомості про збільшення статутного фонду, що відбулося за рахунок додаткової емісії, або збільшення номінальної вартості акцій у зв'язку з індексацією основних фондів, указати розмір емісії, номінал акції.

Аудитор повинен підтвердити наявність різниці між акціями, які випущені та повністю сплачені, та акції, що були не оплачені та надати окрему інформацію про суму іншого додаткового капіталу та дані про розмір збільшення вартості основних фондів, незавершеного виробництва у зв'язку з індексацією.

Аудитор повинен підтвердити формування резервного капіталу відповідно до статуту підприємства та визначити загальну суму накопиченого нерозподіленого прибутку(непокритого збитку), який було отримано підприємством з початку діяльності.

Перевірка достовірності відображення у Балансі зобов'язань та забезпечень

Відносно перевірки довгострокових зобов'язань аудитор повинен надавати інформацію про суму забезпечених та незабезпечених довгострокових кредитів банку, проценти по кредитах, строки погашення, черговість платежів. Також необхідно надавати інформацію про розмір емісії забезпечених і не забезпечених боргових інструментів (облігації, векселі), доходів від них, строках погашення.

Окремо необхідно перевіряти інформацію про суму заборгованості по одержаним кредитам зі строком погашення до одного року та інформацію про умови кредитування: строк погашення, забезпечення цінними паперами, відсотки, які повинні бути сплачені. Крім того аудитор повинен перевірити інформацію про види та умови випуску боргових цінних паперів зі строком погашення менше ніж один рік.

Аудит поточних зобов'язань полягає у перевірці правильності обліку відповідно до ПБО 11 „Зобов'язання”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.10.2000р. №20 (зі змінами і доповненнями). Аудитор підтверджує, що у фінансовій звітності підприємства відображені реальні розміри зобов'язань, що на підприємстві правильно обліковані та відображені у балансі поточні зобов'язання та реальний розмір зобов'язань у фінансовій звітності підтверджується даними інвентаризації.

Окремо перевіряється виконання Закон України „Про оплату праці” та КзОП у частині своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці, а також виплат заробітної плати виключно грошима, виявляється прострочена заборгованість по виплаті заробітної плати.

При перевірці кредиторської заборгованості аудитор повинен перевіряти загальну суму заборгованості кредиторам за товари, роботи, послуги та

заборгованість, строк сплати яких не настав, несплачені у строк, та кредитори, заборгованість яких перевищує 10% загальної суми кредиторської заборгованості.

Окремо підтверджується кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, нараховані витрати, нараховані податки, нараховані дивіденди та доходи майбутніх періодів. Необхідно підтвердити відомості про суми заборгованості дочірнім підприємствам та філіям, зобов'язання по оплаті дивідендів, суми нарахувань, що призведені у звітному періоді, та належать визнанню майбутніх періодах.

Окремо необхідно надати відомості про відстрочені податки інформацію про усі інші короткострокові зобов'язання, розмір яких перевищує 5% від їх загальної вартості.

Тема 7 Аудит правильності складання Звіту про фінансові результати

Порядок складання Звіту про фінансові результати (форма № 2) встановлено Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (далі — НПБО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73.

Аудитор підтверджує реальність і точність відображена фінансових результатів діяльності. Облік фінансових результатів на підприємстві проводиться згідно ПБО №15 “Доходи”, затвердженого наказом Мінфіну України від 29.11.99р. № 290 (зі змінами та доповненнями) та П(С)БО №16 “Витрати”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.12.99р. №318. Крім того аудитор підтверджує правильність класифікації та визначення доходів та витрат на підставі достовірних даних про виручку від реалізації послуг (робіт, продукції) і витрати підприємства.

Увага аудитора повинна бути звернута на перевірку складу витрат, порядок розподілу загальновиробничих витрат і їх облік на підприємстві відповідно до ПБО №16 “Витрати” та Методичним рекомендаціям щодо галузевої особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) за економічними елементами.

Аудитор може не перевіряти правильність формування і склад валових витрат на предмет відповідності вимогам Податкового кодексу України .

І Розділ „Фінансові результати”

Проведення аудиту складання Звіту про фінансові результати у розрізі статей починається з розділу 1 “Фінансові результати”.

Під час проведення аудиту звертається увага на правильність відображення у формі № 2 собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартості реалізованих товарів. Слід і пам'ятати, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) потрібно визначати відповідно до ПБО 16 "Витрати", а порядок формування собівартості реалізованих товарів — до ПБО 9 "Запаси". Необхідно мати на увазі, що підприємства, які для обліку

витрат використовують клас 9 "Витрати діяльності" Плану рахунків, згідно з п. 11 ПБО 16 „Витрати” до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відносять виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яку було реалізовано у звітному періоді, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Підприємства, що надають посередницькі послуги, відображають суму витрат, понесених при здійсненні посередницької діяльності. Підприємства оптової та роздрібної торгівлі відображають у цій статті фактичну собівартість реалізованих товарів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають по цій статті балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Аудитору потрібно знати, що підприємства роздрібної торгівлі незалежно від варіанта обліку товарів (у купівельних або продажних цінах) відображають за первісною вартістю (фактичною собівартістю) реалізованих товарів. Різниця між двома статтями "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" і "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" відображає суму реалізованої торговельної націнки за вирахуванням податку на додану вартість. Первісна вартість (фактична собівартість) товарів визначається відповідно до п. 9 ПБО 9 "Запаси" з урахуванням змін та доповнень, затверджена наказом Мінфіну України від 14.06.2000 р. № 131 і зареєстрованих у Мін'юсті України 20.06.2000 р. за № 359/4580.

Для підприємств, які використовують для обліку витрат тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами" необхідно враховувати окремі особливості. Зокрема, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) вони формують лише в частині прямих витрат, а виробничі накладні витрати списують на фінансові результати в період їх утворення.

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється залежно від сфери діяльності, до якої відноситься підприємство.

При перевірці Валового прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того, необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиті Адміністративних витрат перевіряється правильність відображення, а також формування складу адміністративних витрат.

Відповідно до ПБО 16 "Витрати" до складу адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

При проведенні аудиту необхідно пам'ятати, що витрати на управління і обслуговування підприємства відносяться до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Адміністративні витрати" форми № 2. При цьому до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Витрати на збут перевіряється правильність відображення витрат на збут, а також правильність формування їх складу відповідно до ПБО 16 "Витрати".

Витрати на збут, як і адміністративні витрати, відносяться до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Витрати на збут" форми №2. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті Інших операційних витрат перевіряється правильність відображення інших операційних витрат, а також формування складу інших операційних витрат відповідно до ПБО 16 "Витрати".

При аудиті Доходу від участі в капіталі перевіряється правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Відповідно до ПБО 3 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до *асоційованих* відносяться підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

Дочірнє підприємство — це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Спільна діяльність — це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції" у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики і вигоди, які пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

При проведенні аудиту потрібно знати, що у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, повинні відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку і облік фінансових інвестицій необхідно здійснювати за кожною фінансовою інвестицією.

Слід пам'ятати, що ПБО 15 "Дохід" не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертається увага на правильність визначення інших фінансових доходів. До них відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, за виключенням доходів, які рахуються за методом участі в капіталі.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Відсотки — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (платежів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

При проведенні аудиту Інших доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі звітному періоді одержання таких активів. У той же час дохід від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

При проведенні перевірки необхідно мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються до цієї статті без суми непрямих податків, нарахованих при їх реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряється правильність визначення фінансового результату.

При проведенні аудиту Фінансових витрат звертається увага на правильність визначення фінансових витрат.

При проведенні аудиту Витрат від участі в капіталі перевіряється правильність визначення збитків від інвестицій в асоційовані (дочірні, спільні) підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі і які є втратами від участі в капіталі.

Проведення аудиту за сумою втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті одержання асоційованими (спільними, дочірніми) підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій) від зменшення вартості інвестицій, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, здійснюється на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

У процесі проведення аудиту Інших витрат перевіряється правильність визначення інших витрат, які виникли під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При проведенні аудиту перевіряється правильність розрахунку остаточного фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності підприємства за звітний період

При проведенні аудиту Податку на прибуток від звичайної діяльності перевіряється правильність відображення податку на прибуток за 1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців і рік відповідно до декларації про прибуток підприємства. Далі перевіряється відображення податку на прибуток, від звичайної діяльності в бухгалтерському обліку. На рахунках бухгалтерського обліку господарські операції відображаються залежно від перевищення чи зменшення суми податку на прибуток, відображеної в податковій декларації, порівняно з податком на прибуток, розрахованим за даними бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Фінансових результатів від звичайної діяльності звертається увага на правильність визначення прибутку від звичайної діяльності, який розраховується як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і сумою податку на прибуток.

Під час проведення аудиту Надзвичайних доходів і витрат перевіряється правильність визначення надзвичайних доходів та надзвичайних витрат.

Аудитору потрібно знати, що до складу витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

При проведенні аудиту необхідно мати на увазі, що витрати від надзвичайних подій відображаються у формі № 2 за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок цих втрат. У зв'язку з цим необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту Податку з надзвичайного прибутку звертається увага на правильність відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій, та відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вищезазначена операція відображається у разі наявності на підприємстві прибутку від звичайної діяльності або якщо сума

збитку від звичайної діяльності менша за суму прибутку від надзвичайних подій. Списано нарахований податок на прибуток від надзвичайних подій на фінансові результати.

При проведенні аудиту Чистого прибутку або збитку перевіряється правильність розрахунку чистого прибутку або збитку за звітний період. Чистий прибуток розраховується як алгебраїчна сума прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів за вирахуванням надзвичайних витрат. Крім того, чистий прибуток може бути розрахований як надзвичайні доходи за вирахуванням збитку від звичайної діяльності та надзвичайних витрат. Збиток розраховується як надзвичайні витрати за вирахуванням прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Відповідно збиток може бути розрахований як збиток від звичайної діяльності плюс надзвичайні витрати за вирахуванням надзвичайних доходів.

Дані про суму чистого прибутку (збитку), відображені в Звіті про фінансові результати, повинні відповідати даним кредитового (дебетового) сальдо рахунку 79 "Фінансові результати", відображеним у Головній книзі.

Розділ II "Сукупний дохід"

Аудитору потрібно знати, що:

- у статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», код строки 2400, наводиться сума дооцінки основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на уцінку таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок (К-т рахунку 423 «Дооцінка активів» та віднесення сум дооцінок до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

- у статті «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», код рядка 2405, наводиться сума зміни балансової вартості фінансових об'єктів хеджування у порядку, визначеному П(с)БО 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Мініфіну України від 30.11.2001 року №559;

- у статті «Накопичені курсові різниці», код рядка 2410, наводиться сума курсових різниць, які відповідно до П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Мініфіну України від 10 серпня 2000 року №193 (зі змінами);

- у статті «Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств», код рядка 2415, наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в яких ведеться за методом участі в капіталі;

- у статті «Інший сукупний дохід», код рядка 2445, наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі;

- у статті «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом», код рядка 2455, наводиться сума податку, що пов'язаний з іншим сукупним доходом;

- У статті «Інший сукупний дохід після оподаткування», код рядка 2460, наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.

Інший сукупний дохід до оподаткування визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

У консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки.

Розділ III "Елементи операційних витрат"

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати).

Дані про суму витрат на оплату праці, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку "Витрати на оплату праці", відображеним у Головній книзі.

При проведенні аудиту Відрахувань на соціальні заходи перевіряється правильність визначення відрахувань на соціальні заходи, до складу яких відносяться відрахування на:

- пенсійне забезпечення;
- соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- інші соціальні заходи.

Дані про суму відрахувань на соціальні заходи, відображені у формі 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Амортизації перевіряється правильність визначення амортизаційних витрат, до складу яких відноситься амортизація: основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Дані про суму нарахованої амортизації, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 83 "Амортизація", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Інших операційних витрат перевіряється правильність визначення інших операційних витрат, які не увійшли до складу вищенаведених елементів.

Дані про суми інших операційних витрат, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 84 "Інші операційні витрати", відображеним у Головній книзі.

Розділ III "Розрахунок показників прибутковості акцій"

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюватиметься акціонерними товариствами, прості або потенційно прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, а також товариствами, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Відповідно до наказу Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 "Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку" цей розділ заповнюється підприємствами починаючи з 16.07.2001р.

Тема 8 Аудит правильності складання Звіту про рух грошових коштів

Визначення змісту, форми Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Звіт про рух грошових коштів складається з метою надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбувалися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Аудитор повинен знати, що до грошових коштів відносять готівку (у касі в національній та іноземній валютах), кошти на рахунках у банках (поточних та інших рахунках в національній та іноземній валютах) та депозити до запитання.

Звіт про рух грошових коштів взаємопов'язаний з Балансом та Звітом про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами фінансової звітності для: оцінювання змін у чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Водночас цей звіт усуває вплив застосування різних облікових методів для однакових подій та операцій.

Дані про рух грошових коштів у цьому Звіті відображаються протягом звітного періоду в результаті класифікації за видами діяльності: операційна, інвестиційна й фінансова.

Аудитор повинен знати, що внутрішні зміни (отримання грошових коштів до каси для виплати заробітної плати, здача депонованої заробітної плати на розрахунковий рахунок) та негрошові операції (бартерні операції) до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

До негрошових операцій відносяться операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, обмін власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики, наданої банком).

Звіт про рух грошових коштів від операційної діяльності може складатися прямим і непрямим методами.

При використанні прямого методу у Звіті наводять усі класи надходжень та витрат, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Суть непрямого методу полягає у відображенні в Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за виключенням впливу негрошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Різниця у використанні прямого й непрямого методів стосується тільки розділу операційної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) перевіряють на підставі Балансу (ф. № 1), Звіту про фінансові результати (ф. № 2), Звіту про власний капітал (ф. № 3), даних Головної книги, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку.

Розділу I. Рух коштів у результаті операційної діяльності

При здійсненні аудиту перевіряється правильність перенесення до статті Прибуток (збиток) від звичайної діяльності Розділу I. Рух коштів у результаті операційної діяльності з ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" даних статті "Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування".

За статтею корегування на амортизацію необоротних активів перевіряється правильність впливу на прибуток амортизації необоротних активів, нарахованої протягом звітного періоду. Розрахована загальна сума амортизації за звітний період приводить до збільшення негрошових витрат, залишається на підприємстві і тому відображається як надходження.

За статтею корегування на збільшення (зменшення) забезпечень необхідно відображати збільшення (зменшення) забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю. До забезпечень наступних витрат і платежів відносять: забезпечення виплат персоналу; цільове фінансування. Розрахунок зводиться до визначення різниці залишків наступних витрат і платежів на кінець і початок звітного періоду. Збільшення забезпечень відображають як надходження, а зменшення — відповідно як видаток.

За статтею Корегування на збиток (прибуток) нереалізованих курсових різниць перевіряють правильність результату розрахунку від нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті".

Аудитор повинен знати, що до складу нереалізованих курсових різниць відносять курсові різниці, пов'язані з перерахунком статей в іноземній валюті й відображені в Балансі на кінець звітного періоду.

Збитки від нереалізованих курсових різниць необхідно відображати як надходження, а прибуток — відповідно як видаток.

За статтею корегування на збиток від не операційної діяльності перевіряють правильність відображення збитку (прибутку) від неопераційної діяльності. Як надходження необхідно відображати збиток, а видаток — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні

активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

Підраховування збитку або прибутку від неопераційної діяльності потрібно здійснювати на підставі даних ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", таких статей, як "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею Витрати на сплату відсотків перевіряють правильність відображення витрат на сплату відсотків за користування кредитами й позиками, нарахованими протягом звітного періоду. Нараховані витрати на сплату відсотків зменшують операційний прибуток і тому додаються до нього. У формі звітності їх величина відображається як надходження.

За статтею зменшення (збільшення) оборотних активів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) оборотних активів у відповідних графах.

Збільшення або зменшення оборотних активів рахується на підставі аналізу ф. № 1 Баланс у частині змін складу запасів і дебіторської заборгованості.

За цією статтею не потрібно відображати такі статті, як "Грошові кошти та їх еквіваленти" в національній та іноземній валютах, "Поточні фінансові інвестиції" та інші статті неопераційних оборотних активів, враховані протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни у складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або, виправлення помилок минулих років.

Якщо у складі статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" рахується дебіторська заборгованість бюджету з податку на прибуток, то її необхідно виключити з цієї статті. Статтю "Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів", не потрібно враховувати, оскільки вона пов'язана з інвестиційною діяльністю.

При здійсненні перевірки необхідно пересвідчитися, що такі статті Балансу як "Векселі одержані", "Дебіторська заборгованість за розрахунками з виданих авансів", "Інша поточна дебіторська заборгованість", "Інші оборотні активи", "Витрати майбутніх періодів" пов'язані з операційною діяльністю.

Збільшення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду порівняно з початком звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації у вигляді грошових коштів не надійшла на підприємство, тому зазначену суму потрібно вирахувати з прибутку від операційної діяльності. Водночас зменшення дебіторської заборгованості свідчить про те, що сума надходження коштів від покупців більша за виручку від реалізації продукції, цю суму необхідно додати до суми прибутку від операційної діяльності.

Якщо у звітному періоді відбувалося збільшення запасів (вважається, що вони придбані за грошові кошти і не пов'язані з результатами дооцінки), то суму збільшення необхідно вирахувати із суми операційного прибутку. Зменшення запасів не пов'язане з видатком грошових коштів потрібно додати до суми операційного прибутку. На суму збільшення запасів у результаті їх дооцінки зменшується сума коригування операційного прибутку.

За статтею Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів. Як надходження слід відображати зменшення, а як видаток — відповідно збільшення витрат майбутніх періодів. Це зумовлено тим, що зменшення витрат майбутніх періодів пов'язане з їх списанням на витрати і не призводить до видатку грошових коштів. Навпаки, збільшення витрат майбутніх періодів пов'язане з видатком коштів і тому відображається як видаток.

За статтею Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань перевіряють правильність відображення збільшення (зменшення) поточних зобов'язань. Як надходження необхідно відображати збільшення, а як видаток — відповідно зменшення за статтями розділу "Поточні зобов'язання". При цьому не враховують такі статті, як "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Також не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

За статтею Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів потрібно перевірити правильність відображення збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів. Як надходження потрібно відобразити збільшення, а як видаток — відповідно зменшення в складі доходів майбутніх періодів. Тому що збільшення доходів майбутніх періодів відбувається в результаті надходження коштів, а зменшення — із зарахуванням їх частини до прибутку.

За статтею Грошові кошти від операційної діяльності перевіряють правильність розрахунку грошових коштів від операційної діяльності, який має відображатися як різниця між сумами надходжень та видатків.

За даними статті Сплачені відсотки перевіряється правильність відображення сплачених відсотків за користування кредитами, позиками та іншими фінансовими зобов'язаннями (випущеними облігаціями, фінансовими й орендними угодами тощо). Сума сплачених відсотків за звітний період має відображатися як видаток.

За статтею Сплачені податки на прибуток перевіряють правильність відображення сплачених податків на прибуток за результатами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Сума сплачених податків

на прибуток за звітний період має відображатися як видаток. У разі якщо є можливість сплачений податок на прибуток розподілити за видами діяльності, то за цією статтею відображають податок тільки від операційної діяльності. Сплачені податки на прибуток від інвестиційної і фінансової діяльності необхідно відображати в складі відповідної діяльності.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який слід розраховувати як різницю між грошовими коштами від операційної діяльності та сумою сплачених відсотків і податків на прибуток.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі операційної діяльності.

Відповідно до ПБО до надзвичайних подій відносять події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, що не повторюватимуться періодично або в кожному наступному періоді. До переліку надзвичайних подій відносять стихійне лихо (повінь, землетрус, град), техногенні катастрофи, аварії і т. ін.

Рух коштів від надзвичайних подій передбачено відображати окремими статтями в складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій відображається як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від операційної діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від операційної діяльності, який має розраховуватися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

Для визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I активу Балансу "Необоротні активи", розділу II Балансу за статтею "Поточні фінансові інвестиції" та розділу I Звіту про фінансові результати за статтями "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею Реалізація фінансових інвестицій необхідно перевірити правильність відображення реалізації фінансових. Реалізацією фінансових інвестицій вважають суму грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Реалізація необоротних активів здійснюється перевірка правильності відображення реалізації необоротних активів. Реалізацією необоротних активів потрібно вважати надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Реалізація майнових комплексів перевіряють правильність відображення реалізації майнових комплексів. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які було реалізовано у складі майнового комплексу). Як видаток слід відповідно відображати використання грошових коштів на купівлю дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.

Під час аудиту перевіряють правильність відображення отриманих відсотків. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси й позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

За статтею Отримані дивіденди перевіряють правильність відображення отриманих дивідендів. Як надходження слід відображати суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (за виключенням виплат за такими інструментами, які визначаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність відображення інших надходжень. Як надходження потрібно відображати надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження,

За статтею Придбання фінансових інвестицій перевіряють правильність відображення придбання фінансових інвестицій. Як видаток слід показувати використання грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інших, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею Придбання необоротних активів перевіряють правильність відображення придбаних необоротних активів. Як видаток слід показувати виплату грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею Придбання майнових комплексів перевіряють правильність відображення використаних грошових коштів на придбання майнових комплексів. Як видаток слід відображати використання грошових коштів на придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. Як видаток необхідно відображати аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням і видатком грошових коштів, пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі інвестиційної діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності, який слід визначати як різницю між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних.

Розділ III Рух коштів у результаті фінансової діяльності

Для визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I пасиву Балансу "Власний капітал" та окремими статтями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, наведеними в розділах II, III і IV пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання", "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками").

За статтею Надходження власного капіталу перевіряють правильність відображення надходження власного капіталу. Надходження власного капіталу має здійснюватися у вигляді отримання грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що спричиняють збільшення власного капіталу.

За статтею Отримані позики перевіряють правильність відображення отриманої позики. Отримання позики відбувається в результаті надходження грошових коштів через утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

За статтею Інші надходження перевіряють правильність віднесення надходження грошових коштів до категорії інших надходжень. За цією статтею потрібно відображати інші надходження грошових коштів, не відображені в попередніх статтях і пов'язані з фінансовою діяльністю.

За статтею Погашення позик перевіряють правильність відображення погашення позик. Погашення позик здійснюється в результаті виплати грошових коштів.

За статтею Сплачені дивіденди перевіряють правильність відображення випланих дивідендів. Виплата дивідендів здійснюється грошовими коштами.

За статтею Інші платежі перевіряють правильність відображення інших платежів. До інших платежів слід відносити використання грошових коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

За статтею Чистий рух коштів до надзвичайних подій перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням власного капіталу, отриманням позики, іншими надходженнями та погашенням позик, випланими дивідендами, іншими надходженнями.

За статтею Рух коштів від надзвичайних подій перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі фінансової діяльності. Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею Чистий рух коштів від фінансової діяльності перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від фінансової діяльності, який має визначатися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

За статтею Чистий рух коштів за звітний період перевіряють правильність відображення чистого руху коштів за звітний період, який повинен розраховуватися як алгебраїчна сума чистого руху коштів від операційної діяльності, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності та чистого руху коштів від фінансової діяльності.

За статтею Залишок коштів на початок року перевіряють правильність відображення залишку коштів на початок року, який має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентам на початок звітного періоду в національній та іноземних валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображених у Головній книзі.

За статтею Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів перевіряють правильність відображення зміни валютних курсів на залишок коштів. Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів як надходження відображається збільшення, як видаток — відповідно зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

За статтею Залишок коштів на кінець року перевіряють правильність відображення залишку коштів на кінець року, який відображають як надходження. Залишок коштів на кінець року слід розраховувати як різницю між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів. Розрахований залишок коштів на кінець року має відповідати залишку грошових коштів та їх

еквівалентів на кінець звітного періоду в національній та іноземній валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображеними в Головній книзі.

Тема 9 Аудит правильності складання Звіту про власний капітал

У складі річної фінансової звітності відповідно до Закону України від 16.07.99 р. № 996-ХІУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено складання Звіту про власний капітал. Визначення змісту, форми звіту та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено НПБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

Звіт про власний капітал має достовірно й повно відображати результати роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу. Інформація, відображена в Звіті про власний капітал, має бути достовірною, без помилок і перекручень, які впливають на користувачів фінансової звітності. Підставою для заповнення Звіту є дані синтетичного й аналітичного обліку, які мають бути тотожними.

Аудитор повинен знати, що оцінка й визначення власного капіталу залежать від оцінки й визначення його активів і зобов'язань. Сума власного капіталу — це вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю і тому не відображає поточну на даний час вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу впливають оцінка активів і кредиторська заборгованість, які використовуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Отримання прибутку є основною метою діяльності підприємства, реалізувати яку можна лише при збереженні власного капіталу.

Збереження капіталу здійснюється в разі, якщо підприємство заробляє прибуток за умови, що сума чистих активів на кінець року перевищує суму чистих активів на початок року після вилучення виплат власникам або внесків власників протягом звітного року.

Структуру Звіту про власний капітал побудовано за шаховим принципом та відповідно до структури Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 і зареєстрованого в Мін'юсті України 21.12.99 р. за № 892/4185.

Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни.

Власний капітал за рівнем відповідальності поділяють на:

зареєстрований капітал - сума якого визначається в установчих документах, з обов'язковою державною реєстрацією і розмір якого не може бути меншим за встановлену законодавством суму;

нереєстрований капітал — додатково вкладений капітал для ведення господарської діяльності підприємства.

Повне розкриття інформації про джерела формування власного капіталу мають забезпечувати дані про нього, відображені в розділі I пасиву Балансу "Власний капітал".

До переліку джерел власного капіталу відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Здійснюючи аудит зареєстрованого капіталу, слід перевіряти: правильність відображення розміру статутного капіталу в бухгалтерському обліку, з'ясовувати: чи зафіксовано в засновницьких документах внески всіх засновників (учасників); відповідність їх величина, що відображена в бухгалтерському обліку фактичним внескам у формування статутного капіталу; чинність прийнято рішення засновників (учасників) про збільшення або зменшення статутного капіталу; реєстрацію рішення про коригування статутного капіталу; відповідність скоригованої суми статутного капіталу даним Балансу.

Аудитор повинен знати, що статутний капітал при здійсненні інвестиційних проектів має відображатися в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в міру його сплати і в розмірах, що фактично склалися на звітну дату.

Треба пам'ятати, що зареєстрований капітал акціонерного товариства складається із внесків акціонерів (учасників) і відображає власні джерела формування активів підприємства. Відповідно до Закону України Про акціонерні товариства від 17.09.2008 № 514-VI, статутний капітал акціонерного товариства має бути поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, а відповідальність за зобов'язаннями має бути тільки в межах майна товариства.

Слід звернути увагу на те, чи відповідає сума випущених простих акцій залишковому капіталу підприємства; чи надається власникам привілейованих акцій першочергове право при виплаті дивідендів і розподілі активів у разі ліквідації товариства; чи здійснено реєстрацію випуску акцій у Державній Комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР); чи ведеться облік бланків акцій на позабалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

У разі створення відкритого акціонерного товариства з'ясовують: чи розповсюджуються акції шляхом відкритої передплати на них; яку встановлено тривалість строку відкритої передплати на акції (не може перевищувати шести місяців); чи вносять особи, які бажають придбати акції, на розрахунковий рахунок акціонерного товариства не менш як 10 відсотків вартості акцій, які вони передплатили; чи видають засновники письмові зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій.

Розмір статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися відповідно до рішення зборів акціонерів. Але зміни мають відображатися в бухгалтерському обліку тільки після державної реєстрації нового розміру

статутного капіталу. При цьому необхідно керуватися Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 08.04.98 р. № 44.

Під час здійснення аудиту перевіряють порядок, правильність визначення джерел збільшення статутного капіталу.

У разі додаткової емісії (випуску акцій) передплата на додатково випущені акції провадиться в тому ж порядку, що і на акції першої емісії, а джерелами збільшення статутного капіталу є:

- додаткові внески учасників;
- індексація основних засобів (провадиться згідно з Положенням про порядок збільшення статутного фонду за рахунок індексації основних засобів, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 12.02.98 р. № 39;
- реінвестування прибутку;
- нараховані дивіденди (у разі, коли прийнято рішення про виплату дивідендів акціями).

У разі підвищення номінальної вартості акцій статутний капітал може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості акцій або за рахунок індексації основних засобів.

У разі обміну раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його ж акції статутний капітал збільшується за рахунок довгострокових зобов'язань за облігаціями.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

Здійснюючи аудит, слід пам'ятати, що неоплачені кошти засновників (учасників) зменшують реальний розмір статутного капіталу і в Балансі "Несплачений капітал" мають відображатися зі знаком мінус.

Для здійснення аудиту за правильністю формування й використання пайового капіталу Планом рахунків передбачено рахунок 41 "Пайовий капітал". На цьому рахунку здійснюються облік і узагальнення інформації про передбачені установчими документами суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки підприємств споживчої кооперації та інших підприємств, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Під час здійснення перевірки з'ясовують джерело формування пайового капіталу, порядок визначення розмірів пайових внесків та їх повернення пайовикам, принцип нарахування дивідендів та правильність відображення операцій з пайовим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку. Розміри обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків із розрахунку потреби у власних оборотних коштах. У разі вибуття із членів підприємства та у разі його ліквідації обов'язкові пайові внески підлягають

поверненню пайовикам. Строки повернення пайових внесків визначають з урахуванням фінансового стану й боргових зобов'язань підприємства.

Для забезпечення розвитку господарської діяльності підприємства можуть вноситися додаткові пайові внески пайовиками на добровільних засадах. Ці внески також підлягають повному або частковому поверненню згідно із заявами пайовиків. При щорічному розподілі прибутку за рішенням зборів пайовиків на обов'язкові та додаткові пайові внески нараховуються дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, розпайовану між його членами, та частину вартості майна, яку не було розпайовано між його членами, а також збільшення (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Додатково вкладений капітал — це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Аудит правильності формування та використання додатково вкладеного капіталу здійснюється на рахунку 42 "Додатковий капітал" за субрахунком 421 "Емісійний дохід". На цьому субрахунку відображається різниця між продажною й номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Аналітичний облік додатково вкладеного капіталу слід вести за видами та кожним засновником (учасником). Дані синтетичного обліку за субрахунком 421 "Емісійний дохід" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Інший додатковий капітал — це сума дооцінки активів, вартість необоротних активів безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб та інші види додаткового капіталу, потреба в якому виникає в процесі господарської діяльності підприємства.

Аудит правильності формування та використання іншого додаткового капіталу здійснюється на рахунку 42 "Додатковий капітал".

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Планом рахунків передбачено вести облік резервного капіталу на рахунку 43 "Резервний капітал". Здійснюючи аудит, перевіряють правильність формування, використання резервного капіталу та відображення його в бухгалтерському обліку.

Законом України від 19.09.91 р. № 1576-XII "Про господарські товариства" (з наступними змінами та доповненнями) передбачено (ст. 14) створення в господарському товаристві резервного (страхового) фонду в розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути менше 5 відсотків суми чистого прибутку.

Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах: покриття непередбачених витрат у разі

нестачі прибутку, погашення боргів при ліквідації товариства, виплата дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Слід мати на увазі, що залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний рік. Аналітичний облік резервного капіталу належить вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за рахунком 43 "Резервний капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Нерозподілені прибутки — це сума прибутку, одержана в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства за вирахуванням прибутку, використаного в звітному періоді, включаючи податок на прибуток.

Здійснюючи аудит, перевіряють правильність використання нерозподіленого прибутку та відображення його в бухгалтерському обліку.

Аналітичний облік нерозподіленого прибутку слід вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за субрахунком 441 "Прибуток нерозподілений" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу. Планом рахунків передбачено вести облік неоплаченого капіталу на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення суми неоплаченого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Збільшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті здійснення:

- внесків засновників до статутного капіталу підприємства;

- зменшення номінальної вартості акцій;

- повернення засновникам підприємства їх внесків.

Зменшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті:

- оголошенню статутного капіталу після реєстрації підприємства;

- створення фондів за рахунок засновників.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу необхідно вести за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. Дані синтетичного обліку за рахунком 46 "Неоплачений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Здійснюючи перевірку, потрібно знати, що сума неоплаченого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. До підсумку Балансу включається оплачена вартість статутного капіталу, яка визначається шляхом вирахування із загальної вартості, випущених акцій (zareєстрованого статутного капіталу) суми дебіторської заборгованості засновників за внесками до капіталу (неоплачений капітал).

Вилучений капітал — фактична собівартість власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення вилученого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Збільшення вилученого капіталу відбувається в результаті: викупу акцій власної емісії; перепродажу акцій.

Зменшення вилученого капіталу відбувається у результаті: викупу акцій власної емісії; вилучення внесків і паїв.

Здійснюючи аудит, необхідно пам'ятати, що різниця між номінальною та балансовою вартістю акцій, що анулюються, зменшує нерозподілений прибуток або додатково вкладений капітал.

Аналітичний облік вилученого капіталу слід вести за видами акцій (внесків, паїв). Дані синтетичного обліку за рахунком 45 "Вилучений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Треба пам'ятати, що сума вилученого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Перевірка правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюється в розрізі джерел його формування: статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, неоплаченого й вилученого капіталу.

За статтями Коригування: зміна облікової політики, виправлення помилок, інші зміни перевіряють правильність відображення суми коригувань, що відбулись внаслідок зміни облікової політики, передбачені ПБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Відповідне до ПБО 6 облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Треба пам'ятати, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Облікова політика має застосовуватися щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Винятком є випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У таких випадках облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Аудитор має знати, що вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі якщо неможливо простежити відмінність зміни облікової політики від зміни облікових оцінок, це розглядається й відображається як зміна облікових оцінок.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

За статтею Скоригований залишок на початок року перевіряють правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

За статтями Переоцінка активів: дооцінка основних засобів, уцінка основних засобів, перевіряють правильність відображення збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів.

Під час здійснення аудиту потрібно знати, що на підприємстві переоцінюється об'єкт основних засобів у разі, коли його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату Балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту саму дату слід провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями Переоцінка активів: дооцінка нематеріальних активів, уцінка нематеріальних активів, перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) нематеріальних активів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтею Чистий прибуток (збиток), перевіряють правильність відображення чистого прибутку чи збитку, які мають дорівнювати "Чистому прибутку (збитку)", відображеному в Звіт; про фінансові результати.

За статтями Розподіл прибутку: виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу перевіряють правильність відображення нарахованих дивідендів власникам, дані про інший розподіл прибутку між учасниками спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу відповідно до засновницьких документів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями Внески учасників: внески до капіталу, погашення заборгованості з капіталу, перевіряють своєчасність внесків до статутного капіталу відповідно до засновницьких документів підприємства, його збільшення, зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу та відображення операцій в бухгалтерському обліку.

За статтями Вилучення капіталу: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій (часток), анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій перевіряють правильність відображення викупу, перепродажу викуплених акцій та їх анулювання, вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтями Інші зміни в капіталі: списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи, перевіряють правильність відображення інших змін у власному капіталі підприємства, які не було включено до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни, а також відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтею Разом змін в капіталі перевіряють правильність розрахунку підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу та інших змін у капіталі.

За статтею Залишок на кінець року перевіряють правильність розрахунку залишку джерел власного капіталу на кінець року, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та змін у структурі власного капіталу, спрямованих на його збільшення за вирахуванням зменшення капіталу. Залишок власного капіталу на кінець року має дорівнювати власному капіталу за кожним джерелом, відображеним у Балансі за відповідними рядками.

Тема 10 Аудит правильності відображення в обліку та звітності операцій з об'єднання підприємств

Порядок відображення в обліку та звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затвердженим наказом Міністерства України від 07.07.99 р. № 163, зареєстрованим у Міністерстві України 23.07.99 р. за № 499/3792 зі змінами і доповненнями.

ПБО 19 не застосовують до операцій з об'єднання підприємств, які вже перебувають під спільним контролем, і до обліку часток у спільних підприємствах.

Об'єднання підприємств — це об'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Об'єднання підприємств здійснюється за наявності економічної вигоди для всіх учасників підприємств та доцільності його проведення.

Об'єднання підприємств може відбуватися шляхом:

придбання одним підприємством частки капіталу іншого підприємства або активів в обмін на грошові кошти;

отримання інших активів або зобов'язань;

створення нової юридичної особи;

отримання контрольного пакета акцій;

передачі активів об'єднуваних підприємств іншому підприємству і ліквідація одного з підприємств, що об'єднуються.

Для кожної операції з об'єднання підприємств характерні свої особливості, які визначаються вимогами юридичного та податкового характеру.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п. 8), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено установчими документами. Об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади, який здійснює управління майном підприємств, подають крім власної зведеної фінансової звітності відповідно Мінфіну та Мінекономіки або відповідному центральному органу виконавчої влади. Порядок подання об'єднаннями підприємств зведеної фінансової звітності про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, встановлено Мінекономіки і Мінфіном. Відповідно до цього Порядку зведену фінансову звітність подають до відповідних органів щокварталу не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї фінансової звітності повідомляє Мінфін.

У процесі ідентифікації придбаних активів та зобов'язань перевіряють правильність визначення їх справедливої вартості, що дає змогу визначити вигоди або втрати від операції з придбання.

Під справедливою вартістю слід розуміти суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Таблиця 10.1 Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1 Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки — експертна оцінка
2 Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, визначена за; відповідною поточною відсотковою ставкою за відрахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та її дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми).

1	2
3 Запаси 3.1. Готова продукція і товари 3.2. Незавершене виробництво 3.3. Матеріали	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів. Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання)
4 Основні засоби 4.1 Земля та будівлі 4.2 Машини та устаткування	Ринкова вартість. Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням її суми зносу на дату оцінки
5 Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості — оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та залежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6 Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми.
7 Податкові активи та зобов'язання Поточні та довго строкові зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають у наслідок об'єднання підприємств Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими і ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, і якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою і є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості)
9 Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

Треба пам'ятати, якщо придбання активів і зобов'язань здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція має відображатися окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно повинна порівнюватися з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, придбаних на кожному етапі.

Після перевірки правильності визначення вартості придбання та справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевіряють правильність розрахунку вигоди (гудвілу) або втрати (негативного гудвілу) покупця у результаті об'єднання підприємств.

Під *гудвілом* слід розуміти перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

За гудвілом амортизація не нараховується.

Зарахований на баланс гудвіл у подальшому оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності у порядку, що встановлений П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Відповідно до П(С)БО 19 якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат періоду.

Придбане підприємство після об'єднання набуває статусу незалежної юридичної особи, то покупець починаючи з дати придбання повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій. При цьому гудвіл як окрема стаття буде виникати при складанні консолідованої звітності.

При ліквідації придбаного підприємства покупець повинен:

- взяти на Баланс усі ідентифіковані активи та зобов'язання, які йому належать;
- відобразити в обліку та звітності гудвіл;
- включити до Звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства.

Під час здійснення поетапного придбання необхідно перевірити, щоб на дату кожної обмінної операції покупець визначав справедливую вартість чистих активів підприємства-емітента, акції якого придбаваються, і порівнював собівартість здійснених фінансових інвестицій з вартістю своєї частки.

Тема 11 Аудит правильності складання консолідованої фінансової звітності

Порядок складання консолідованої звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання встановлено Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку НПСБО 2 "Консолідована фінансова звітність", затвердженим Наказом Мініну від 27.06.2013 року № 628 «Про

затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність».

Норми цього стандарту застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

Материнське (холдингове) підприємство — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Підприємство, якому належать 50% звичайних акцій, є головним, а відповідно інше — дочірнім. Необхідно пам'ятати, що кожне з цих підприємств є окремою юридичною особою з власною системою обліку і фінансовою звітністю.

Консолідована фінансова звітність — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п. 11), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, підприємства, що мають дочірні підприємства, тобто материнські, крім фінансової звітності про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Під час проведення аудиту необхідно враховувати, що материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за умови:

якщо воно повністю належить іншому підприємству;

згоди власників частки меншості.

Частка меншості — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Аудитору слід мати на увазі, що до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються, якщо:

- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції".

Водночас слід мати на увазі, що фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні

консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату Балансу. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої фінансової звітності.

При проведенні консолідації фінансову звітність материнського та дочірніх підприємств складають у звичайному порядку, а потім зводять (консоліднують).

Під час проведення аудиту перевіряють, порядок складання консолідованої фінансової звітності шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому для відображення фінансового стану та результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на особливості створення цієї господарської одиниці та правильність зробленого коригування об'єднаних показників.

Зміст коригування полягає у наступному:

- з активів материнського підприємства необхідно вилучити балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, а з пасиву дочірніх підприємств відповідну частку капіталу материнського підприємства.

- усіх показників розрахункових операцій материнського та дочірніх підприємств слід вилучити суму внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо.

- з вартості придбаних активів покупця необхідно вилучити суму нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

- з загальної суми реалізації та собівартості реалізації в консолідованих Звітах про фінансові результати вираховуються операції з реалізації між консолідованими підприємствами. Водночас потрібно вести облік прибутку від реалізації та вартості реалізації, який здійснюється в межах консолідованого підприємства.

Аудитору потрібно знати, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на облік операцій та фінансову звітність ні материнського, ні дочірнього підприємств. Необхідно враховувати, що на дату придбання дочірнього підприємства складається тільки консолідований Баланс і з цієї дати починається діяльність створеної господарської одиниці. Далі консолідовану звітність материнське підприємство складає на кожну дату звітності і до її складу включає всі форми звітів, передбачені положеннями ("Баланс" (ф. № 1), "Звіт про фінансові результати" (ф. № 2), "Звіт про рух грошових коштів" (ф. № 3), "Звіт про власний капітал" (ф. № 4), "Примітки до фінансової звітності" (ф. № 5).

Консолідована звітність складається з двох етапів: на дату придбання дочірнього підприємства або після дати його придбання. Необхідність виділення двох етапів консолідації пов'язана з особливостями формування з

обліку материнського підприємства балансової вартості фінансових інвестицій в дочірні підприємств.

При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті форм фінансової звітності, за якими у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство;
- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Тема 12 Аудит правильності формування Приміток до фінансової звітності

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має надавати користувачам можливість оцінювати реальні зміни фінансового стану підприємства за звітний період (квартал, рік). Крім передбачених форм фінансової звітності (ф. № 1 "Баланс", ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів", ф. № 4 "Звіт про власний капітал") підприємств має складати Примітки до фінансових звітів ф. № 5 (надалі — Примітки).

Інформацію, подану у фінансовій звітності, поділяють за місцем її подання на; інформацію у складі показників звітів; інформацію у Примітках до звітності.

При здійсненні аудиту слід пам'ятати, що фінансовий звіт має містити дату, станом на яку наведено його показники, або відображати період, який він охоплює. У разі якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини й наслідки цього мають розкриватися в Примітках до фінансової звітності.

Крім того, у фінансовій звітності має бути зазначено валюту, в якій відображено елементи звітності, та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього та методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Інформацію, що підлягає розкриттю, слід наводити безпосередньо у фінансових звітах або у Примітках до них.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша

інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Складання Приміток можна поділити на три основні етапи:

- Облікова політика підприємства
- Інформація не представлена у фінансових звітах, але обов'язкова за відповідними положеннями
- Інформація, що відображає додатковий аналіз звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності

Згідно з НПБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" підприємство повинне розкривати облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

До переліку конкретних аспектів облікової політики, необхідних для правильного розуміння фінансових звітів, слід віднести:

- визнання доходів;
- принципи консолідації фінансових звітів підприємств, включаючи дочірні підприємства та асоційовані компанії;
- об'єднання компаній;
- спільні підприємства;
- визнання та амортизацію матеріальних і нематеріальних активів;
- капіталізацію витрат на позики та інших витрат;
- будівельні контракти;
- інвестиційну власність;
- оренду;
- витрати на наукові дослідження та розробки;
- запаси;
- податки, включаючи відстрочені;
- резерви;
- витрати на виплати працівникам;
- переведення та хеджування іноземної валюти;
- визначення господарських і географічних сегментів та основу розподілу витрат між сегментами;
- визначення грошових коштів і їх еквівалентів;
- облік інфляції;
- державні гранти.

Під час проведення перевірки слід пам'ятати, що всі конкретні положення облікової політики в Україні визначаються відповідними ПБО.

Після перевірки правильності складання форм фінансово звітності необхідно перевірити порівнянність показників форм звітності. При цьому слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Тема 13 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета, фінансових звітів загального призначення

Метою Міжнародного стандарту аудиту (МСА 700) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо висновку незалежного аудитора, який надається в результаті проведення аудиторської перевірки повного пакету фінансових звітів загального призначення, підготовлених у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є досягнення справедливого відображення. Тут також надані рекомендації щодо питань, які аудитор розглядає під час формування думки щодо фінансових звітів.

Як вказано в МСА 200 фінансовими звітами загального призначення є фінансові звіти, підготовлені у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів. Крім того МСА розглядає обставини, коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок, а необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікацій висновку (пояснювального параграфу, умовно-позитивного висновку, відмови від висловлення думки, негативного висновку).

МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань аудиту спеціального призначення" встановлює стандарти та надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського висновку при виконанні завдань з аудиту:

- а) повного пакету фінансових звітів, підготовлених у відповідності до іншої концептуальної основи обліку;
- б) одного з компонентів повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого звіту, конкретного рахунку, елементів рахунку або статей фінансового звіту;
- в) виконання контрактних угод; та
- г) узагальнених фінансових звітів.

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів. Метою проведення аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової Фрази "справедливо і достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" є еквівалентними термінами.

Судження аудитора, чи "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти, робиться в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Таким чином, концептуальна основа фінансової звітності є для

аудитора контекстом для оцінки достовірності відображення інформації фінансовими звітами включно з питанням, чи підготовлені та представлені фінансові звіти у відповідності до конкретних вимог концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, що будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів. Формуючи думку щодо фінансових звітів, аудитор оцінює на основі отриманих аудиторських доказів, чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень. Цей процес включає висновки, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів⁶ до прийнятне низького рівня, та оцінку впливу не виправлених ідентифікованих викривлень.

Формування думки, чи "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає оцінку, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені у відповідності до конкретних вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів. Така оцінка вимагає розгляду, (з точки зору застосовної концептуальної основи фінансової звітності) чи:

а) відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;

б) прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;

в) є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена в фінансових звітах; та

г) дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах (наприклад, на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)).

Формування думки, чи "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає також оцінку достовірності представлення фінансових звітів. Аудитор розглядає, чи відповідають фінансові звіти (з урахуванням всіх коригувань, зроблених управлінським персоналом в результаті аудиторської перевірки) його розумінню суб'єкта господарювання та його середовища. Аудитор розглядає загальне представлення, структуру та зміст фінансових звітів. Він також розглядає, чи достовірно представляють фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, та "справедливо та

достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності.

Як показано в МСА 210, аудитор розглядає прийнятність концептуальної основи фінансової звітності при вирішенні питання, чи приймати йому завдання. Застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна для фінансових звітів загального призначення, зазвичай призводить до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації.

Послідовність та логічність висловлення думки аудитора у випадках проведення аудиторської перевірки у відповідності до МСА підвищує довіру до професії на глобальному ринку через легкість ідентифікації аудитів, що виконувались у відповідності до глобально визнаних стандартів. Вона також значно полегшує розуміння читачами та ідентифікацію незвичних обставин, коли вони трапляються.

Елементами аудиторського висновку для тих аудиторських перевірок, що виконуються у відповідності до МСА є:

- а) заголовок;
 - б) адресат;
 - в) вступний параграф;
 - г) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
 - д) відповідальність аудитора;
 - е) аудиторська думка;
 - є) інші обов'язки стосовно надання висновку;
 - ж) підпис аудитора;
 - з) дата аудиторського висновку
- та
- і) адреса аудитора

Аудиторський висновок повинен мати заголовок, який би чітко вказував, що це є висновок незалежного аудитора. Заголовок, що вказує на те, що це є висновок незалежного аудитора, наприклад "Висновок незалежного аудитора", підтверджує, що аудитор виконав всі відповідні етичні вимоги стосовно незалежності, та відрізняє висновок незалежного аудитора від висновків, зроблених іншими.

Висновок аудитора повинен адресуватись у відповідності до обставин завдання. Національні закони та нормативні акти часто вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні. Зазвичай аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення адресується тим, для кого він готувався, як правило, для акціонерів або найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого проходять аудиторську перевірку.

У вступному параграфі аудиторського висновку вказується суб'єкт

господарювання, фінансові звіти якого пройшли аудиторську перевірку, та підтверджується, що фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку. У вступному параграфі слід:

а) вказати назву кожного з фінансових звітів, що складають повний пакет фінансових звітів;

б) зробити посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; та

в) вказати дату та період, якого стосуються фінансові звіти.

Для виконання цієї вимоги у вступному параграфі вказується, що аудитор перевіряв фінансові звіти суб'єкті господарювання, що додаються та складають вказати назву повного пакету фінансових звітів, як це вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, та дату і період, якого стосуються ці фінансові звіти] та робиться посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки. В тих випадках, коли аудитор знає, що фінансові звіти будуть включатись в документ, де буде міститись і інша інформація, наприклад, річний звіт, аудитор може, якщо це дозволяє форма представлення, вказати номер сторінок, на яких подані фінансові звіти. Це допоможе читачам ідентифікувати фінансові звіти, яких стосується висновок аудитора.

Висновок аудитора стосується повного пакету фінансових звітів, як це визначено застосовною концептуальною основою фінансової звітності. У випадку фінансових звітів, які було підготовлено у відповідності до МСФЗ, в цей пакет входять: баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових коштів, опис важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки. В деяких країнах невід'ємною частиною фінансових звітів може бути ще інша додаткова інформація.

Аудитор повинен вказати в своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, та ця

а) розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

б) вибору та застосування відповідної облікової політики; та

в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.

Фінансові звіти подаються управлінським персоналом. Він несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора

є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки, для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що аудит проводився у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

В аудиторському висновку слід описати аудит, вказуючи, що:

а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриттів у фінансових звітах;

б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових звітах, для розробки аудиторських процедур у відповідності до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкту господарювання.

в) аудит включає і оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та загального представлення фінансових звітів.

В аудиторському висновку слід вказувати, що аудитор вважає, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.

Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудит надійшов висновку, що фінансові звіти справедливо і достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Якщо аудитор висловлює безумовно-позитивну думку, в параграфі з висновком чітко вказано висновок аудитора, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (крім тих випадків, коли законодавчі чи нормативні акти вимагають від аудитора використовувати інше формулювання висновку, в такому разі слід використовувати формулювання, встановлене цими актами).

В тих випадках, коли в якості застосовної концептуальної основи фінансової звітності використовуються не Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, посилання на концептуальну основу фінансової звітності у формулюванні висновку повинно вказувати на країну походження

концептуальної основи фінансової звітності.

Аудиторський висновок вказує, що фінансові звіти "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію, яку ці звіти повинні надавати (що визначається концептуальною основою фінансової звітності).

Стандарти, закони або загальноприйнята практика країни можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку щодо звітів. Такі питання можна розглянути в окремому параграфі після аудиторського висновку.

Аудиторський висновок повинен бути підписаним.

Підписання висновку робиться від імені аудиторської фірми, особисто аудитора, або двома підписами, якщо це необхідно в конкретній країні.

Аудитор датує висновок щодо фінансових звітів датою не раніше, ніж дата, на яку він отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких й буде базуватись його висновок щодо фінансових звітів. До достатніх та відповідних аудиторських доказів належать докази, що було підготовлено повний пакет фінансових звітів суб'єкта господарювання, а особи, які мають на те визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них.

В аудиторському висновку необхідно зазначити місце перебування в країні, де практикує аудитор.

Аудиторський висновок надається в письмовому вигляді.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», затверджений ВР України 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями.
2. Закону України “Про цінні папери та фондову біржу” від 18.06.1991р.№1201-ХП.
3. Закон України Про акціонерні товариства від 17.09.2008 № 514-VI.
4. Про аудиторську діяльність” №3125 від 22.04.1993р. з змінами і доповненнями.
5. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності Затверджені Наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. №476 Зі змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 27 .06.2013 р. №635.
6. Положення про надання регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.01.2000р. №3.
7. «Положення про придбання, реалізацію та анулювання акцій власної емісії» №954 від 19.09.2006р.
8. Рішення Аудиторської палати України від 4 квітня 2013 р. N 266/15 Роз'яснення "щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної за 2012 рік фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінні паперів за умови обрання емітентом датою переходу на МСФЗ 01.01.2012 р."
9. Гордієнко Н. І. Фінансовий облік : навч. посібник / Н. І. Гордієнко. – Харків : ХНУМГ, 2014.– 288 с..
9. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку /Пер. з англ. О. Мініна, О. Ткача. — Київ : Основи, 1997. — 943 с.
10. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібник. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — Київ : Лібра, 2010. — 840 с.
11. Міжнародні стандарти аудиту. Надання впевненості та етики. – Київ : Аудиторська палата України, 2010. – 841 с.

Навчальне видання

Гордієнко Наталія Іванівна

Конспект лекцій

з дисципліни

«Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання»

(для студентів освітнього рівня «магістр»

спеціальностей 073 – Менеджмент.

Управління фінансово-економічною безпекою,

071 – Облік і оподаткування. Облік і аудит).

Відповідальний за випуск *Г. І. Кизилов*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *Н. І. Гордієнко*

План 2015, поз. 116Л

Підп. до друку 18.05.2015 р.

Друк на різнографі

Тираж 50 пр.

Формат 60x84/16

Ум. друк. арк. 3,4

Зам. №

Виконавець і виготовлювач:

Харківський національний університет міського господарства
імені О. М. Бекетова

вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК 4705 від 28.03.2014 р.